ANNALES
UNIVERSITATIS MARIAE CURIE-SKŁODOWSKA
LUBLIN—POLONIA
VOL. XVIII, 6 SECTIO H 1984

Zakład Finansów i Rachunkowości
Wydział Ekonomiczny UMCS

Henryk RONEK

Geneza i rozwój rozliczania nakładów i dochodów w czasie

Происхождение и развитие временного расчета затрат и доходов

Genesis and Development of Calculating the Outlay and the Incomes in Time

POWSTANIE PROBLEMU ROZLICZEŃ NAKŁADÓW I DOCHODÓW W CZASIE

PRZESŁANKI ROZLICZEŃ NAKŁADÓW I DOCHODÓW W CZASIE

Próbując zbadać genezę rozliczania nakładów i dochodów w czasie, należy sięgnąć do przesłanek warunkujących istnienie problemu. Jak można sądzić, ogólną przesłanką teoretyczną determinującą konieczność tych rozliczeń, jest przyjęcie, ze względów praktycznych, okresów obrachunkowych, czyli sprawozdawczych, które są jednak raczej sztuczne z punktu widzenia trwania procesów produkcyjnych. Okresy czasu ekonomicznego, tj. okresy trwania procesów produkcji, a więc przedziały czasowe, w których powinno ujmować się nakłady i ich efekty ekonomiczne, nie odpowiadają okresom obrachunkowym przyjętym w praktyce. Wymogi praktyki zadecydowały o tym, że podstawowym okresem obrachunkowym jest rok kalendarzowy zaczynający się od dnia 1 stycznia lub rok gospodarczy zaczynający się od innej daty — np. w rolnictwie, od dnia 1 lipca, podzielony na miesiące, będące zasadniczymi okresami sprawozdawczymi. W sytuacji gdy występuje wręcz nieskończona ilość różnych procesów gospodarczych, przy czym w trakcie trwania jednych inne zaczynają się, a jeszcze inne kończą, okresy obrachunkowe przyjęte w praktyce nie mogą równać się okresom czasu ekonomicznego. Gdyby tak miało być, to ilość okresów obrachunkowych musiałaby równać się ilości procesów gospodarczych, co jest nie do pomyślenia.

W konsekwencji dochodzi do tego, że efekt powstaje w innym okre-

sie obrachunkowym niż jego przyczyna. W szczególności, następuje przynajmniej częściowe oderwanie od siebie w czasie nakładów oraz skutków ich poniesienia, tj. efektów użytecznych i finansowych — dochodów. Mianowicie, poniesione nakłady mogą przynosić efekty nie tylko w okresie obrachunkowym, w którym powstają, lecz również w innych, następujących po sobie okresach. Właśnie względy należytego ujmowania związków przyczynowo-skutkowych w każdym okresie obrachunkowym, zadecydowały o konieczności rozliczania nakładów i dochodów między szczególne okresy.

Natomiast sama potrzeba praktyczna rozliczania nakładów i dochodów w czasie, jeśli chodzi o jej genezę, wiąże się z rozwojem kapitalistycznego sposobu produkcji. Rozwiązania księgowe tego problemu miały służyć, podobnie jak cała ówczesna buchalteria, realizacji celów gospodarki kapitalistycznej. Ponieważ celem tym od samego początku było dążenie do możliwie największych zysków, głównym zadaniem księgowości było wyliczenie rzeczywistego wyniku finansowego przedsiębiorstwa za okres sprawozdawczy. Dla uściślenia tego wyniku służył cały kompleks zabiegów, zmierzających do rozgraniczenia pod względem gospodarczym następujących po sobie okresów. Zwraca już na to uwagę J. Lachowicz, akcentując konieczność tego typu zabiegów, szczególnie w przedsiębiorstwach będących spółkami akcyjnymi, gdzie skład właścicieli jest zmienny, aby jedni właściciele nie otrzymali z podziału zysku więcej kosztem innych.[1]

PIERWSZE PRÓBY ROZLICZANIA NAKŁADÓW I DOCHODÓW W CZASIE

Obiektywna potrzeba rozliczania nakładów i dochodów w czasie wystąpiła dopiero w wieku dziewiętnastym.[2] Od tego bowiem czasu utrwalił się zwyczaj dokonywania obrachunków gospodarczych w okresach rocznych, które prawie zawsze pokrywały się z rokiem kalendarzowym. Zwyczaj ten bardzo szybko stał się obowiązkiem, mocą różnych przepisów prawnych. Oznaczało to konieczność zamykania ksiąg w końcu roku i sporządzanie bilansu, opartego nie tylko na zapisach księgowych, lecz również na przeprowadzonej inwentaryzacji. Początkowo przed bilansem stawiało się zadania wykazania majątku przedsiębiorstwa (bilans statyczny), a później również i jego wyników (bilans dynamiczny).[3] W związku

---

[1] J. Lachowicz: *Podstawy teorii buchalterji.* Wilno 1932, s. 124.

[2] Można tak twierdzić, bowiem zarówno w dokumentach źródłowych, jak i w literaturze w wieku XVI, XVII, XVIII, problem ten absolutnie nie występuje.

[3] Ideę bilansu dynamicznego zaprezentował E. Schmalenbach w dwóch pracach: *Grundlagen dynamischer Bilanzlehre.* Leipzig 1925; oraz w *Dynamische Bilanz,* która doczekała się już kilku wydań.

z tym duże znaczenie uzyskał problem realności bilansu i właściwej wyceny poszczególnych składników, zarówno w aktywach, jak i w pasywach. W sytuacji, gdy bilans ma odzwierciedlać stan czystego majątku, a tym bardziej wynik finansowy za ściśle określony przedział czasowy, zaszła bezwzględna konieczność odnoszenia poszczególnych operacji do okresów, których dotyczą. W związku z tym, w drugiej połowie wieku XIX mówi się o pozycjach rozliczanych w czasie, choć nomenklatura ich jest raczej dowolna — sumy przechodnie, przenioski, pozycje tranzystoryczne, antycypacje itp.

Wydzielenie tego typu pozycji spotkać można po raz pierwszy u G. D. Augspurga, czołowego teoretyka księgowości w wieku dziewiętnastym. W pracy *Die kaufmännische Buchführung*, przedstawia on między innymi całość dokonywanych zapisów w ciągu miesiąca na koncie o nazwie „Rachunki niezałatwione", gdzie występują np. takie pozycje: zaliczone komitentom, ale nie zapłacone jeszcze towarzystwu ubezpieczeniowemu premie ubezpieczeniowe, dostawy do domu i otrzymane w styczniu rachunki maklerskie, „które odnoszą się do transakcji roku ubiegłego, a więc muszą być ujęte w obliczeniu, aby właściwie określić zysk roczny".[4] W tej ostatniej transakcji handlowej chodzi wyraźnie o zaliczkowe uwzględnienie w kosztach ogólnych przedsiębiorstwa wydatków, które będą ponoszone dopiero w roku przyszłym, lecz swymi skutkami dotyczą roku bieżącego.

Podobne pozycje zaczęto wyodrębniać coraz częściej w praktyce — w rachunkowości przedsiębiorstw, spółek itp., a jednocześnie pojawiają się w literaturze fachowej. Dotyczy to też literatury polskiej. W opublikowanej już w roku 1865 pracy Adolfa Szumlańskiego — *Buchalteria i rachunkowość kupiecka i fabryczna*, spotkać można takie pozycje w kilku miejscach. I tak np. w części drugiej, w paragrafie *O metodzie pojedynczej*, autor zestawia na s. 21—22 przykładowy inwentarz, gdzie w tytule V — *Wierzytelności i długi* występują między innymi: Nadpłaty na rachunek wydatków stałych i Nadbory na rachunek dochodów z domu. Podobnie w części piątej, w paragrafie *O Brulionie i Księdze Głównej...*, jest zamieszczony wzór Księgi Głównej, a w niej na s. 30—31 Rachunek dochodów i wydatków, gdzie można zobaczyć takie zapisy Nadbór procentu od sumy lokowanej hipotecznie, Nadpłata na rachunek komornego z lokalu własnego, Nadbór dzierżawny z kolonii Zalesie, czy Nadbór procentu od sumy lokowanej. Jak widać, autor dostrzega „przechodniość" niektórych wielkości z okresu na okres, ale bliżej do tego problemu nie ustosunkowuje się. Warto też podkreślić, że pozycje te nie

---

[4] G. D. Augspurg: *Die kaufmännische Buchführung*. Verlag von A. D. Geisler, Bremen 1855, 2. Teil, s. 233.

są przenoszone na oddzielne konto, a o istnieniu ich można się dowiedzieć analizując rachunki Księgi Głównej.

Z czasem jednak zaczyna się pojawiać specjalne konto, które umożliwia rozgraniczenie różnych okresów sprawozdawczych pod względem gospodarczym. Najprawdopodobniej konto takie znalazło po raz pierwszy zastosowanie w działalności bankowej i weszło w użycie w Austrii. Taką przynajmniej opinię wyraził w latach trzydziestych wieku XX H. Belohlawek.[5] Podobny pogląd reprezentował już wcześniej Scherber, choć przyczyn tego zjawiska upatrywał gdzie indziej. Według niego, banki wprowadziły konto przechodnie (tranzystoryczne), celem maskowania nieprawidłowości w sytuacjach grożących bankructwem.[6] Tego typu urządzenie księgowe trafia z kolei do mających już duże tradycje przedsiębiorstw handlowych, a dopiero później znajduje zastosowanie w rozwijających się jednostkach przemysłowych.

W literaturze z zakresu rachunkowości problem tego typu rozliczeń zaczyna budzić coraz większe zainteresowanie. Szczególnie w pierwszym trzydziestoleciu wieku XX pojawia się wiele wypowiedzi na ten temat. W ślad za zwiększonym zainteresowaniem tym problemem, idzie jednak pogłębiająca się rozbieżność w poglądach, tak co do istoty rozliczeń, jak i co do przedmiotu, zakresu i formy rozliczeń, czy w końcu, w sprawie samej nomenklatury pojęć i kont. Jak powiedział A. Haar, „Prawie każdy autor ma swoje własne ujęcie tego tematu i nadaje swoim pojęciom odpowiadające jego indywidualnym wyobrażeniom o tym temacie treści i zakresy".[7]

POGLĄDY DOTYCZĄCE ISTOTY I ZAKRESU POZYCJI PRZECHODNICH

Wiek dwudziesty przynosi, mimo pojawiających się kryzysów, dalszy rozwój gospodarki burżuazyjnej. Pociąga to za sobą również rozwój rachunkowości zarówno pod względem jakościowym, jak i pod względem zasięgu. Kapitalistyczne cele działalności ekonomicznej wytyczają jednocześnie zadania stawiane przed rachunkowością. Wynik działalności gospodarczej — zysk — leży w centrum ogólnego zainteresowania. Nic dziwnego, że problematyka ustalania wyników i zabiegi z tym związane stają się przedmiotem badań naukowych, a w konsekwencji ukazują

---

[5] H. Belchlawek: *Das transitorische Konto und seine Stellung in der Buchhaltung.* Z. F. Buchhaltung XXX, Jahrgang 1921, Z. 9/10, s. 140 i n.

[6] Scherber: *Bilanzen nach buchhalterisch-juristischen Gesichtspunkten,* Wien 1885, s. 97.

[7] A. Haar: *Das Wesen der transitorischen Posten und Antizipationen und ihre Behandlung in der Buchhaltung und Bilanz.* Verlag Oskar Höfele, Klosterneuburg und Wien 1926, s. 2.

się różne opracowania z tego zakresu. Oczywiście w zasięgu zainteresowania znajdują się również pozycje przejściowe, które są ściśle związane ze sprawą ustalania wyników. Mimo różnych niekonsekwencji i niejasności w wypowiedziach, uderza jednak w wielu przypadkach wnikliwość analizy, a przede wszystkim docenianie samego problemu. Tym niemniej istnieje duża rozpiętość poglądów zarówno co do istoty pozycji przechodnich, jak i co do ich zakresu, nie mówiąc już o nomenklaturze.

OGRANICZENIE POZYCJI PRZECHODNICH DO PROBLEMATYKI KOSZTOWEJ

Stosunkowo niewielką grupę stanowią zwolennicy ograniczania zakresu pozycji przejściowych wyłącznie do zagadnień kosztowych. Według nich, w ewidencji księgowej mogą występować operacje, które ze względu na wywierany skutek, można sprowadzić do dwóch rodzajów. Po pierwsze, mogą mieć miejsce różne przedpłaty, celem nabycia praw do korzystania z określonych usług w przyszłości. Wydatek, który w związku z tym powstaje w badanym okresie, dotyczy również i okresów następnych, a zatem nie może w całości wywierać wpływu na wyniki tylko tego okresu. Jest to więc pozycja przechodnia, w tym sensie, że dotyczy kilku następujących po sobie okresów obrachunkowych.

Z drugiej strony, jak twierdzą przedstawiciele tego kierunku poglądów, powstaje problem ujęcia takich kosztów, które przynoszą efekty w danym okresie, lecz uregulowanie ich będzie miało miejsce w przyszłości. Rodzi to konieczność wyprzedzania momentu ewidencji tego kosztu, w stosunku do momentu jego formalnego ujawnienia w formie zapłaty. W okresie, w którym skutkuje dany nakład, należy dokonać antycypacji spodziewanych wydatków. Pozycje tego typu mają więc również w pewnym sensie formę przechodnią.

Najbardziej wąsko ujmuje ten problem R. Stern i O. Knappe. Dla R. Sterna najważniejsze jest ujęcie kosztów, które przynoszą efekty w danym okresie, lecz zapłata jest dokonywana dopiero w czasie przyszłym. Pozycje tego rodzaju nazywa rezerwami antycypacyjnymi.[8] Taki sam zakres pojęciowy nadaje pozycjom przechodnim O. Knappe.[9] Omawia on mianowicie tylko przypadające na dany okres, ale do końca roku jeszcze nie dokonane, czyli zaległe, wydatki gospodarcze, które nazywa rezerwami na długi. Wylicza tutaj między innymi podlegające już zapłacie, lecz jeszcze nie uregulowane czynsze, płace, odsetki, podatki itp.

---

[8] R. Stern: *Die kaufmännische Bilanz.* Verlag J. J. Weber, Leipzig 1911, s. 104.

[9] O. Knappe: *Die Bilanzen der Aktiengesellschaften...*, Hannover und Berlin 1909, s. 89 i n.

Z kolei F. Scubitz sprowadza problematykę pozycji przechodnich wyłącznie do z góry poniesionych wydatków, które skutkami swymi dotyczą również przyszłych okresów sprawozdawczych. W centrum jego zainteresowań leżą więc tylko wcześniej dokonane przedpłaty.[10]

Do obu rodzajów rozliczeń sprowadzają natomiast pozycje przechodnie Reisch i Kreibig. Dla pozycji tych wprowadzają pojęcie antycypacji, przy czym wyróżniają antycypacje zarówno w aktywach, jak i w pasywach. Przez antycypacje w aktywach rozumieją oni „(...) te pozycje ukazujące się po stronie aktywów bilansu, które przedstawiają sumy kosztów, jakie zostały już zapłacone we wcześniejszym okresie rozliczeniowym, gospodarczo jednak są zapisywane na dobro przyszłych okresów rozliczeniowych", a przez antycypacje w pasywach „(...) owe pozycje pasywne w bilansie, które mają wyrażać efektywnie straty co prawda jeszcze nie zapłacone, ale pod względem gospodarczym już obciążające pro rata ubiegłe okresy rozliczeniowe".[11] Jeżeli więc najpierw dokonane zostaną wydatki, a do rozliczenia dojdzie dopiero w następujących po nich okresach sprawozdawczych, to mamy do czynienia z antycypacjami w aktywach, natomiast w sytuacji, gdy najpierw dokonany jest podział i zaliczenie w koszty przewidywanych wydatków, a potem ma miejsce sam wydatek — są to antycypacje w pasywach.

Taki sam zakres przedmiotu ewidencji ma konto „Rachunek przechodni" u L. E. Veltzé.[12] Mianowicie, autor widzi dwie grupy pozycji tam odnoszonych, które mogą dotyczyć:

„a) należytości, opłaconych naprzód za okres rachunkowy przyszły, jak odsetki od kapitałów biernych, czynsze, asekuracja, podatki, zaliczki na płacę pracowników itp., albo

b) należytości takich samych, dłużnych z naszej strony za miniony okres rachunkowy." [13]

UZNANIE POZYCJI PRZECHODNICH ZARÓWNO W KOSZTACH, JAK I W DOCHODACH

Pozycje przechodnie związane z ustalaniem wyniku za dany okres obrachunkowy mogą dotyczyć nie tylko zagadnień kosztowych, lecz również mogą być związane z problematyką dochodową przedsiębiorstw.

---

[10] F. Scubitz: *Methodische Anleitung zum Selbstunterricht in der doppelten Buchführung.* Verlag Strecher u. Schröder, Stuttgart 1902, s. 113.

[11] Reisch-Kreibig: *Bilanz und Steuer.* Wien, Mainz 1909, Bd. 2, s. 8.

[12] L. E. Veltze: *Nauka buchalteryi teoretyczna i praktyczna dla samonauki i wykładu.* Lwów 1895, s. 159. Należy dodać, że autor używa również innych nazw tego konta: „transitorische Conto", „rachunek przenośny", „rachunek przejściowy", „rachunek przechodowy".

[13] *Ibid.*, s. 226.

Mianowicie, oprócz dwóch rodzajów pozycji przechodnich w kosztach, można też mówić o dwóch rodzajach tych pozycji w dochodach. Mogą więc wystąpić dochody w formie wpłaty gotówkowej, które są efektem nie tylko działalności w danym okresie, lecz i w następnych okresach. Są to więc dochody otrzymane z góry, które przy ustalaniu wyniku badanego okresu należy tak rozliczyć, by możliwe było wyeliminowanie wpływów, które nie dotyczą tego okresu. Z drugiej strony mogą występować takie pozycje, które obejmują dochody dotyczące danego okresu (obliczone lub przewidywane), lecz realizowane będą dopiero w przyszłości. W celu właściwego ustalenia wyniku okresu sprawozdawczego, należy wziąć je pod uwagę nie wtedy, gdy przyjdzie termin płatności, lecz wtedy, gdy zostają „zarobione".

Taki zakres pozycji przechodnich zaprezentował prawdopodobnie jako pierwszy J. Oberbach na łamach „Deutsche Handelsschul-Lehrer-Zeitung" w 1908 roku. Jak stwierdził, w grę mogą wchodzić następujące możliwości:

I Księgowanie usługi następuje w bieżącym roku, lecz ekwiwalent staje się częściowo lub w całości skuteczny w roku następnym. II Księgowanie usługi następuje dopiero w roku następnym, ekwiwalent natomiast częściowo lub w całości jest skuteczny już w roku bieżącym.[14]

Aby dokładniej wyjaśnić swój pogląd, J. Oberbach przytacza przykład, uwzględniający różne warianty płacenia lub pobierania czynszu:

I	a) Wydatki czynszowe	z góry za pewien okres czasu poza momentem bilansowym	= częściowo aktyw br.
	b) Wpływy z czynszu		= częściowo pasyw br.
II	a) Wydatki czynszowe	z dołu za pewien okres czasu przed dniem bilansu bieżącego roku	= częściowo pasyw br.
	b) Wpływy z czynszu		= częściowo aktyw br.[15]

W dalszej części artykułu J. Oberbach zastanawia się, jakie nazwy mają przyjąć poszczególne grupy pozycji przechodnich. W konsekwencji dochodzi do wniosku, że pozycje te, które wiążą się z wydatkami i wpływami ponoszonymi lub otrzymanymi z góry, a więc te, które skutkami swoimi dotyczą okresów przyszłych, należy nazwać pozycjami tranzytorycznymi, natomiast pojęciem antycypacje wypada objąć zaległe wydatki i należne wpływy, które kształtują wynik danego okresu, lecz podlegają regulacji w przyszłości.

Przedstawioną przez J. Oberbacha myśl szeroko rozwija F. Leitner.[16]

---

[14] J. Oberbach: *Theorie und Praxis der sogenannten „transitorischen Posten"*. Deutsche Handelsschul-Lehrer-Zeitung, Nr 44 z 1908 r., s. 1.

[15] *Ibid.*, s. 1.

[16] F. Leitner: *Grundiss der Buchhaltung und Bilanzkunde*. Berlin 1919, Bd. 2, s. 160 i n.

Dokonuje on również podziału pozycji przechodnich (u niego — pozycje regulacji wynikowej) na pozycje tranzystoryczne i antycypacje. Pozycje regulacji wynikowej tranzystoryczne dzieli na dwie grupy, a mianowicie na aktywa tranzystoryczne i na pasywa tranzystoryczne. Aktywa tranzystoryczne Leitnera oznaczają z góry poniesione koszty, jak np. opłaty ubezpieczeń, opłaty podatkowe, odsetki, czynsze itp., zapłacone w okresie bieżącym, ale dotyczące w całości lub w części okresu przyszłego. Natomiast pasywa tranzystoryczne są to wpływy dochodów w okresie bieżącym, choć należne dopiero w okresie następnym (np. czynsze, premie ubezpieczeniowe, odsetki itp.).

Z kolei w skład antycypacji zalicza F. Leitner antycypacje w aktywach (pozytywne korektury wynikowe) i antycypacje w pasywach (negatywne korektury wynikowe). Pierwsze z nich to przewidywane lub obliczone wpływy realizowane dopiero w przyszłości, lecz dotyczące okresu bieżącego, natomiast drugie oznaczają przewidywane i zaliczone w koszty pozycje, które spowodują wydatki w przyszłości, ale skutkują już w okresie bieżącym. F. Leitner wskazuje, że właśnie te pozycje mają kapitalne znaczenie w działalności przedsiębiorstw o charakterze spółek akcyjnych.

Zupełnie identyczne poglądy na temat istoty i zakresu pozycji przechodnich wyrażają P. Gerstner [17] i C. Steiner [18] w literaturze niemieckiej oraz W. Góra [19], W. Skalski [20], J. Lachowicz [21] — w literaturze polskiej. Na większą uwagę zasługują wypowiedzi W. Góry, który nie używa pojęć pozycje tranzystoryczne i antycypacje, lecz tylko antycypacje czynne i bierne. Antycypacje czynne, obejmujące wg Leitnera, pozycje tranzystoryczne w aktywach i antycypacje w aktywach, nazywa też antycypacjami zwalniającymi, gdyż dzięki nim osiąga się dodatnią korektę wyniku przedsiębiorstwa — powiększając ogólny dochód i zmniejszając zaksięgowane wcześniej sumy kosztów (zwalniając rachunki kosztów). Natomiast antycypacje bierne obejmują zarówno pozycje tranzystoryczne bierne, jak i antycypacje bierne Leitnera i są nazywane antycypacjami zbierającymi. Tego ostatniego określenia używa autor dla podkreślenia faktu, że przez wpisanie do bilansu tych pozycji zostaną zebrane kwoty potrzebne do pokrycia bądź przyszłych wydatków, bądź cudzych roszczeń

[17] P. Gerstner: *Bilanz-Analyse.* Berlin und Leipzig 1922, s. 115 i n.

[18] C. Steiner: *Kapital und Bilanzen der Aktiengesellschaften.* Dresden 1912, s. 114.

[19] W. Góra: *Nauka księżkowości (buchalteryi).* Lwów 1917, s. 68 oraz tegoż autora, *Podręcznik księgowości,* Warszawa-Lwów 1922, s. 99.

[20] W. Skalski: *Zasady inwentaryzacji i bilansowania w przedsiębiorstwie handlowym i przemysłowym.* Poznań 1935, s. 123—132.

[21] Lachowicz: *op. cit.,* s. 124 i n.

obecnie nie istniejących, które jednak powstaną w przyszłości. Pozycje te korygują wynik działalności in minus albo zmniejszając ogólny dochód, albo zwiększając ogólne koszty.[22]

Jak z tego widać, zakresy pozycji przechodnich u W. Góry i u F. Leitnera prawie zupełnie się pokrywają. Istotne różnice zachodzą dopiero przy klasyfikacji tych pozycji. Dla W. Góry kryterium klasyfikacyjnym jest charakter korekty wyniku działalności przedsiębiorstw (antycypacje czynne — korekta dodatnia, antycypacje bierne — korekta ujemna), zaś momentem decydującym u Leitnera jest sposób przechodzenia tych pozycji z okresu na okres (pozycje tranzystoryczne i antycypacje).

Do tej samej grupy należy też zaliczyć poglądy A. Haara. Jednak, ze względu na wyjątkowe pogłębienie problematyki pozycji przechodnich, jakiego dokonał ten autor, pracę jego wypada rozpatrzyć osobno. A. Haar w rozważaniach swoich wychodzi od zbadania przyczyn pojawienia się tego typu pozycji i stwierdza, że zadecydowała o tym idea okresu gospodarczego, który obejmuje określony, stały przedział czasu i regularnie się powtarza. Dlatego, miarodajnym dla rachunku wynikowego w przedsiębiorstwie nie jest moment czasu, w którym przypada księgowanie, lecz okres działalności gospodarczej, którego to księgowanie dotyczy.

Opierając się na tej przesłance, A. Haar rozgranicza pojęcia nakład i wydatek oraz dochód i wpływ gotówki (wpływ gospodarczy). W jego rozumieniu nakład i dochód są odpowiednio wydatkiem i wpływem, ale pod warunkiem, że te ostatnie są przyporządkowane gospodarczo danemu okresowi. Same pojęcia wydatek i wpływ są więc wyabstrahowane od określonych przedziałów czasowych, zaliczone zaś pod względem gospodarczym do danego okresu sprawozdawczego, stają się nakładem i dochodem.

Problem ustalenia nakładów i dochodów, a tym samym i problem ustalenia wyniku działalności przedsiębiorstw, będzie pomyślnie rozwiązany, jeśli właściwie rozliczy się w czasie wydatki i wpływy. A. Haar pisze: „Z zasady przynależności gospodarczej wynika, że nie każdy wydatek gospodarczy i nie każdy wpływ gospodarczy może być zaliczony do tego roku, w którym został zaksięgowany. Po stronie Wn konta „Zysków i strat" może pojawić się tylko to z wydatków, co jest nakładem, a w pozycji Ma, tylko to z wpływów, co jest dochodem. Ale musi również pojawić się wszystko to, co jest nakładem i dochodem, nawet wtedy, jeśli nie zaszły w tym względzie żadne wpływy ani wydatki gospodarcze." [23]

[22] Góra: *op. cit.*, s. 101.
[23] Haar: *op. cit.*, s. 97.

Aby prawidłowo ustalić wynik działalności przedsiębiorstwa w danym okresie gospodarczym, niezbędne jest właściwe rozliczenie wydatków i dochodów. Te z kolei dość często wykraczają w różny sposób poza obręb okresu sprawozdawczego (różny jest ich stosunek do nakładu i dochodu). Jeżeli wydatki i wpływ mają miejsce w starym roku, należą natomiast w całości lub w części do roku nowego (tam dopiero z gospodarczego punktu widzenia stają się nakładem i kosztem), to pozycje te ze względu na konieczność przeniesienia ich na rok następny można nazwać tranzystorycznymi. Natomiast w sytuacji, gdy wydatki i wpływy mają miejsce w nowym roku, należą natomiast w całości lub w części do roku starego (w nim są odpowiednio nakładem i dochodem), to ze względu na konieczność przewidywania ich w starym roku noszą nazwę antycypacji.

W sumie — stwierdza A. Haar — zależnie od tego, czy chodzi o dochody czy o nakłady, można mówić o pozycjach tranzystorycznych w aktywach i pasywach oraz o antycypacjach w aktywach i pasywach.

Aktywa tranzystoryczne są dokonywanymi w roku bieżącym wydatkami na usługi, prawa wykorzystania i podatki, które jednak, na tyle, na ile ekwiwalent nie został jeszcze skonsumowany, nie są nakładem (stratą) tego roku, i które w związku z tym, aby tę część wydatku uczynić nieskuteczną, pojawić się muszą na odpowiednim koncie wynikowym w pozycji Ma, a w bilansie jako aktywa. Pasywa tranzystoryczne są nadeszłym w bieżącym roku wpływem za usługi i prawa wykorzystania, które jednak na tyle, na ile ich ekwiwalent nie został jeszcze dokonany, nie są żadnym dochodem (zyskiem) tego roku, i które w związku z tym, aby tę część wpływów uczynić nieskuteczną, muszą się pojawić na odpowiednim koncie wynikowym po stronie Wn, a w bilansie jako pasywa (...)

Antycypacje w aktywach są pozycjami dochodu roku bieżącego za wyświadczone usługi i prawa wykorzystania, którym nie odpowiada jeszcze jednak żaden wpływ. Są one pozycjami zysku w rachunku wynikowym starego roku i aktywów bilansu. Antycypacje w pasywach są pozycjami nakładu w bieżącym roku za skonsumowane usługi, prawa wykorzystania i podatki, którym jednak nie odpowiada jeszcze żaden wydatek. Są one pozycjami strat roku starego i pasywami bilansu.[24]

Do tej samej grupy należy zaliczyć również poglądy takich autorów jak G. Seidler,[25] T. Lulek,[26] H. Simon.[27] Oni również widzą pozycje przechodnie w kosztach i dochodach, ale przyjmują, że rozliczenia w czasie powinny obejmować tylko te nakłady i dochody, które mają już realne

---

[24] Haar: *op. cit.*, s. 99.

[25] G. Seidler: *Einführung in die doppelte Buchhaltung mit besonderer Berücksichtigung der Bilanzlehre*. Wien und Leipzig 1918, s. 16.

[26] T. Lulek: *Waloryzacja bilansów*. Towarzystwo Ekonomiczne w Krakowie, Kraków 1925, s. 27 i 30. W późniejszym okresie T. Lulek zmienił nieco zdanie na temat pozycji przechodnich, przechodząc zupełnie na stanowisko F. Leitnera. Por. T. Lulek: *Zasady rachunkowości kupieckiej*. Cz. 1, Kraków 1941, s. 94.

[27] H. Simon: *Die Bilanzen der Aktiengesellschaften und der Kommanditgesellschaften auf Aktien*. 3. Aufl., J. Guttentag, Berlin 1899, s. 285—286.

odbicie w przychodach i rozchodach pieniędzy, choć dotyczą dopiero okresów przyszłych. Natomiast nie istnieje dla nich problem ujmowania pozycji kosztów i dochodów już powstałych, lecz jeszcze finansowo nie uregulowanych, a więc bez realnego odbicia po stronie wydatków lub wpływów pieniężnych. W stosunku do poglądów J. Oberbacha, F. Leitnera, czy A. Haara, pozycje przechodnie tej grupy autorów ograniczają się wyłącznie do pozycji tranzystorycznych.

TENDECJE ROZSZERZAJĄCE ZAKRES POZYCJI PRZECHODNICH DO WSZYSTKICH POZYCJI BILANSU WŁĄCZNIE

Wśród licznych autorów pierwszych dziesięcioleci wieku dwudziestego, wypowiadających się w sprawie pozycji przechodnich, istotne miejsce zajmują zwolennicy szerokiego ich ujmowania. W ten sposób pozycje te coraz bardziej utożsamiane są z pozostałymi składnikami aktywów i pasywów bilansu, a krańcowy pogląd reprezentowany w tej problematyce, traktuje cały bilans jako zbiór pozycji przechodnich.

Stosunkowo najwęziej ujmuje to zagadnienie Chenaux-Reponds. Wprawdzie nie mówi on o pozycjach przechodnich, tylko o wartościach rozrachunkowych, które obejmują zaległe wydatki (pasywne wartości rozliczeniowe) i przedpłaty (aktywne wartości rozliczeniowe), ale co ciekawe, pojawiają się w jego aktywnych wartościach rozliczeniowych takie pozycje, jak stany znaczków pocztowych, stempli, zapasy paliw, materiałów zakładowych, materiałów reklamowych, przedmioty używane w kantorze, w biurze technicznym itd.[28] Są one traktowane przez autora jako szczególny rodzaj aktywów.

Również W. Byszewski, w omawianych przez siebie „Sumach przechodnich w aktywach", widzi pewne zapasy materiałowe, jak np. opał, marki, atrament, materiały do opakowania, pozostałość blankietów firmowych itp.[29] Autor traktuje je jako normalne składniki aktywów, gdyż — jak mówi, „(...) butelka bowiem atramentu, zapas papieru, blankietów firmowych, komorne opłacone z góry jest również składnikiem majątkowym, podobnie jak worek ryżu czy cukru, przeznaczony na sprzedaż.[30]

Ciekawe poglądy w sprawie pozycji przechodnich wypowiada J. Ziegler. Co prawda, sprowadza je wszystkie do tranzystorycznych aktywów i pasywów oraz do antycypacji w aktywach i pasywach, ale

---

[28] J. Chenaux-Reponds: *Kaufmännische Bilanz, Rücherabschluss, Steuerbilanz.* Muth'sche Verlagsbuchhandling, Stuttgart 1923, s. 147—148.

[29] W. Byszewski: *Wykład teoretyczny rachunkowości (buchalterji).* Warszawa 1927, s. 14.

[30] *Ibidem.*

nadawany im zakres pojęciowy znacznie odbiega od analogicznych pojęć, np. u Leitnera, czy Haara. Przede wszystkim, to co u Leitnera czy Haara stanowiło tranzystoryczne pasywa (wpływy dochodów przyszłych okresów) jest u Zieglera zaliczone do antycypacji w pasywach. Natomiast tranzystoryczne pasywa Zieglera stanowią zbiór pozycji, „które wynikają pojedynczo z oceny w pełni podjętych aktywów drogą potrąceń odsetek i dyskonta (np. dyskonto rymesy) albo drogą kwot odpisywanych (przy ruchomościach i nieruchomościach)”.[31] Chodzi więc tutaj autorowi o pewne pozycje będące w gruncie rzeczy korektą niektórych grup aktywów, którą uzyskuje się poprzez różnego rodzaju potrącenia i odpisy (jak np. obecnie umarzanie środków trwałych).[32]

Inny też zakres otrzymały u Zieglera tranzystoryczne aktywa. Wprawdzie pozostają tutaj wszelkiego rodzaju nadpłaty, o których autor mówi, że są to zapłacone prawa do określonych roszczeń, ale pojawiają się też i inne pozycje. J. Ziegler wylicza tu dodatkowo np. koszty założenia firmy, patenty, prawa firmowe itp.[33], a więc w większości to, co obecnie jest zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych.

Ze zrozumiałych względów, zmienił się też u Zieglera zakres antycypacji w pasywach — dochodzą do nich te pozycje, które np. u Haara stanowiły tranzystoryczne pasywa. Pojawiają się też w antycypacjach w pasywach nowe elementy. Mianowicie, autor zalicza tutaj różnego rodzaju oszczędności (rezerwy) na prawdopodobne straty i wątpliwe roszczenia.

Natomiast H. Belohlawek używa dla określenia sum przechodnich pojęcia tranzystoryczne wartości, które dzieli na tranzystoryczne aktywa i tranzystoryczne pasywa. W myśl podanej przez niego definicji, wartości tranzystoryczne „mogą być uważane za prawa do roszczeń, które dzień bilansu stawia na korzyść przedsiębiorcy lub jego wierzyciela. Te prawa do roszczeń mogą się odnosić do odsetek, usług, albo praw użytkowania. Ale wobec tego także wyniki zakończonych już, ale jeszcze nie przeprowadzonych transakcji dostawczych, mogą być wkalkulowane do bilansu”.[34] Jak z tego widać, H. Belohlawek poszerzył zakres pozycji przechodnich o wyniki zakończonych, ale nie uregulowanych jeszcze zakupów i sprzedaży. Chodzi więc mu zapewne o powstające z racji aktu

[31] J. Ziegler: *Lehrbuch der Buchhaltung für höhere kommerzielle Lehranstalten.* Wien 1920, s. 8.

[32] Podobnie i R. Fischer zalicza do pozycji przechodnich różnego rodzaju odpisy (konieczne do właściwej wyceny pewnych grup aktywów), choć zalicza je, nie jak Ziegler, do pasywów tranzystorycznych, lecz do antycypacji w pasywach. Por. R. Fisher: *Die Bilanzwerte, was sie sind und was sie nicht.* Leipzig 1908, s. 167.

[33] Ziegler: *op. cit.*, s. 8 i 202.

[34] Belohlawek: *op. cit.*, s. 146—147.

kupna — sprzedaży należności lub zobowiązania, które w momencie sporządzania bilansu nie zostały jeszcze uregulowane.

Godne uwagi w tym miejscu jest również ujęcie pozycji tranzystorycznych przez E. Pape'a. Są one według niego wynagrodzeniem za korzystanie z kapitału i pracy, które należy otrzymać lub zapłacić, i które powinno być świadczone z góry lub z dołu. „Tego rodzaju wartości wychodzące, wykraczające poza dzień umowy nazywamy pozycjami tranzystorycznym".[35] W ten sposób E. Pape wprowadził do pozycji przechodnich całe zagadnienie rozliczeń między przedsiębiorstwem i kontrahentami oraz między przedsiębiorstwem i pracownikami, które do końca okresu sprawozdawczego nie zostały uregulowane.

Omawiając problematykę pozycji przechodnich, nie można nie wspomnieć poglądów E. Schmalenbacha. Zaprezentował on koncepcję bilansu dynamicznego. Wychodząc z założenia, że najważniejszym celem księgowości jest właściwe wyliczanie wyniku działalności przedsiębiorstwa w krótkich okresach, określił na tym tle specyficzną rolę bilansu. Według tej koncepcji, głównym zadaniem bilansu jest nie przedstawienie stanu majątku, lecz wykazanie wyniku. Najważniejsze jest bowiem nie określenie stanu majątku, lecz jego ruchu — zmian w stosunku do okresu poprzedniego.[36] Oczywiście, ruch poszczególnych składników majątku nie może być rozpatrywany oddzielnie, w izolacji od siebie. Ujęcie dynamiczne zakłada bowiem rozpatrywanie zjawisk w ruchu i we współzależności, która między nimi zachodzi.

Na ujęcie statyczne zjawisk gospodarczych mógł sobie pozwolić kupiec włoski z okresu średniowiecza, kiedy to prowadząc różne transakcje handlowe traktował je każdą z osobna, jąko odrębną całość. Dla każdej z tych transakcji kupiec prowadził rachunek, zestawiając wydatki i dochody z nią związane. Wynik na tej transakcji był ustalany dopiero po jej zakończeniu, jako różnica między dochodem i wydatkiem.

Ujęcie takie nie odpowiada jednak warunkom gospodarki rozwiniętej. Gospodarka taka, to nie szereg nie związanych ze sobą przedsięwzięć, lecz jeden ciąg działalności zachodzącej w czasie. W trakcie rozwoju gospodarczego działalność przedsiębiorstw została przyporządkowana poszczególnym okresom, które stanowią z reguły lata kalendarzowe.[37] Jest przy tym oczywiste, że koniec okresu sprawozdawczego nie oznacza automatycznie zakończenie przedsięwzięć gospodarczych przeprowadza-

[35] E. Pape: *Grundriss der doppelten Buchführung aus dem Wesen der kaufmännischen Unternehmung erklärt.* Leipzig 1921, s. 68.

[36] E. Schmalenbach: *Grundlagen dynamischer Bilanzlehre. G. A. Glockner,* Leipzig 1925, s. 160. Podobnie myśl tę rozwija autor w pracy *Dynamische Bilanz.*

[37] T. Peche: *Podstawy współczesnej ewidencji gospodarczej.* PWN, Warszawa 1973, s. 47—48.

nych w tym okresie. Podobnie rozpoczęcie nowego okresu nie jest równoznaczne z rozpoczęciem nowych procesów gospodarczych. Te bowiem trwają ciągle, a trwanie ich jest wyznaczone przez okres funkcjonowania przedsiębiorstwa. Dlatego też przyjęcie okresów sprawozdawczych, choć potrzebne, jest z punktu widzenia trwania procesów i zjawisk gospodarczych sztuczne. Nic więc dziwnego, że sprawa wyliczenia wyniku finansowego działalności przedsiębiorstwa za dany okres sprawozdawczy jest bardzo skomplikowana. Gdyby wielkość wyniku ustalać wyłącznie na podstawie wpływów i wydatków kasowych, bez uwzględnienia zmian zachodzących w innych składnikach majątku, można by popełnić kardynalny błąd.[38]

Z faktu tego zdawał sobie doskonale sprawę E. Schmalenbach. Dlatego też mocno podkreślał, że ostateczny wynik działalności przedsiębiorstwa w krótkich okresach kształtowany jest nie tylko przez wynik wyliczony rachunkowo na koncie „Straty i zyski", ale przez wszystkie składniki w aktywach i pasywach bilansu. Właśnie uwzględnienie zmian zachodzących w tych składnikach prowadzi do właściwie wyliczonego wyniku działalności. W związku z tym występujące w bilansie wielkości są pozycjami przechodnimi z okresów poprzednich, dotyczącymi okresu bieżącego i okresów przyszłych. Bilans jest więc w takim ujęciu zbiorem pozycji przechodnich.

Prowadząc badania dynamiczne, musimy brać pod uwagę wszystkie składniki aktywów i pasywów jako jednocześnie przyczynę i skutek działalności gospodarczej. Dopiero ujęcie całościowe może przyczynić się do faktycznego ustalenia wyniku, będącego uogólnieniem związków przyczynowo-skutkowych zachodzących w ekonomice przedsiębiorstwa. Stąd też, wyróżnienie tylko niektórych pozycji celem ustalenia wyniku mija się z celem, jest to — jak powiedział E. Schmalenbach — nienaukowe.[39]

PROBLEM ROZLICZANIA NAKŁADÓW I DOCHODÓW W CZASIE W POWOJENNEJ LITERATURZE KRAJOWEJ

Nowe bodźce rozwoju otrzymuje rachunkowość po drugiej wojnie światowej. Wiążą się one przede wszystkim z utrwalaniem i rozszerzaniem gospodarki socjalistycznej, której poszczególne jednostki gospodarcze adaptują bez większego trudu metody rachunkowości do swoich potrzeb. Gospodarka oparta na społecznej własności środków produkcji nie

[38] Problem ten mocno podkreśla T. Peche. Z przytoczonych przez niego przykładów wyraźnie wynika, jakie znaczenie ma uwzględnienie przy wyliczaniu wyniku w krótkich okresach, zmian zachodzących nie tylko w stanie środków pieniężnych, ale również w stanie wartości materialnych, funduszów, rezerw oraz w rozrachunkach z kontrahentami. Por. Peche, *op. cit.*, s. 47—58.

[39] Schmalenbach: *Grundlagen...*, s. 55, 107.

jest nastawiona na maksymalizację zysku, wobec czego główny cel rachunkowości w kapitalizmie — wyliczenie wyniku finansowego — schodzi na dalszy plan. Sam wynik finansowy, jako miara efektywności gospodarowania, jest o tyle ważny, o ile oddziałuje na właściwe gospodarowanie, a tym samym na kształtowanie właściwych relacji między kosztem i efektem użytecznym, a więc o ile stymuluje proces obniżki kosztów.[40]

Realizacja celów socjalizmu zmuszać będzie przedsiębiorstwa do szczególnej troski o koszty, bo w nich odbija się efektywność gospodarowania, oszczędność i wydajność pracy. A zatem centralnym zadaniem stawianym przed rachunkowość staje się problem pomiaru kosztów powstałych w danym okresie i porównanie ich z odpowiadającymi im efektami użytecznymi, w postaci różnego rodzaju produktów pracy.

Nic więc dziwnego, że gwałtowny wzrost zapotrzebowania na informacje dotyczące kształtowania się kosztów spowodował nieporównywalne rozszerzenie i pogłębienie problematyki rachunku kosztów. Wydawałoby się, że również zagadnienie pozycji przechodnich, przynajmniej w kosztach, zostanie odpowiednio potraktowane. Tymczasem wcale tak nie jest. I o ile nie można się dziwić zupełnie znikomemu zainteresowaniu rozliczeniami w czasie dochodów, to już trudno wytłumaczyć, dlaczego niedoceniany jest problem rozliczeń w czasie dotyczących rachunku kosztów.

Wprawdzie w wielu pracach o charakterze podręcznikowym można spotkać się z problematyką tzw. rozliczeń międzyokresowych,[41] jednak jest ona traktowana dość powierzchownie, bez głębszych dociekań. O ile w literaturze przedwojennej wielu autorów usiłowało ustalić istotę i zakres pozycji przechodnich, w tym również pozycji przechodnich w rachunku kosztów, to literatura powojenna ogranicza się najczęściej tylko do podawania konkretnych przykładów tych pozycji. Brak opracowania teoretycznego problemu daje znać o sobie w postaci wielu niejasności i nieścisłości w sformułowaniu i interpretacji podstawowych pojęć.

Mówi się np. powszechnie o rozliczeniach międzyokresowych k o s z t ó w. Tymczasem przedmiotem rozliczeń w czasie mogą być tylko

[40] Również w aktualnie wprowadzonej reformie gospodarczej, miernikiem oceny działalności jednostek gospodarczych ma być wynik finansowy — zysk. Cały problem polega jednak na tym, aby mechanizmy ekonomiczne były tak ustawione, by maksymalizacja zysku szła w parze ze wzrostem wydajności pracy.

[41] Już w opublikowanej w czasie wojny pracy, pt. *Teoria i praktyka księgowości*, autor — Z. Iwaszkiewicz — używa określeń „rozliczenia międzyokresowe" w stosunku do pozycji wymagających rozliczenia w czasie. (Z. I w a s z k i e w i c z: używa określeń „rozliczenia międzyokresowe" w stosunku do pozycji wymagających rozliczenia w czasie. (Z. I w a s z k i e w i c z: *Teoria i praktyka księgowości kupieckiej.* Wydawnictwo Polskie S.P.Z.O.O., Warszawa 1941, s. 316—327).

i wyłącznie nakłady.[42] Koszty bowiem to takie wielkości zużycia czynników produkcyjnych, które dotyczą tylko ściśle określonego okresu obrachunkowego, a więc nie mogą być rozliczane między okresami. Przeniesienie cechy przechodniości z nakładów na koszty, czego wyrazem jest używanie określenia „rozliczenia międzyokresowe kosztów", pozbawione jest zupełnie podstaw.

Również nie wyjaśnione jest miejsce rozliczeń międzyokresowych w planach kont. Na przestrzeni okresu powojennego jesteśmy świadkami licznych przesunięć grupy kont, służących do ujmowania pozycji przechodnich w rachunku kosztów, i to bez głębszego uzasadnienia teoretycznego. Obecne rozwiązanie również trudno uważać za najwłaściwsze. Jako nieporozumienie terminologiczne należy też traktować nazywanie rozliczeń międzyokresowych biernych rezerwami lub oszczędnościami, co stosuje się nagminnie w literaturze polskiej.[43] W świetle najnowszych badań, stwierdzenia takie są błędne i wypaczają tylko sens ekonomiczny tych rozliczeń.[44]

Nie zawsze trafnie określa się również funkcje rozliczeń międzyokresowych nakładów. Według niektórych wypowiedzi, celem rozliczeń międzyokresowych „kosztów" ma być rzekomo zapewnienie równomierności rozłożenia kosztów między poszczególne okresy sprawozdawcze.[45] Takie podejście do problemu uznać trzeba za niesłuszne. Jeśli mamy prowadzić badania związków przyczynowo-skutkowych, to zarówno przyczyna, jak i skutek muszą być przedstawione w wysokości rzeczywistej,

[42] Z wypowiedzi niektórych autorów powojennych wynika, że właśnie w nakładach widzą przedmiot rozliczeń międzyokresowych, ale nie jest to zbyt precyzyjnie wyjaśnione. Por. np. A. A. Afanasjew: *Zasady sporządzania bilansu*, PWG, Warszawa 1950, s. 78—80; S. Górniak, B. Siwoń: *Zarys rachunkowości przedsiębiorstw*. Warszawa 1967, s. 8 (przypis 1); S. Skrzywan: *Rachunkowość w przemyśle*. Cz. II, Warszawa 1951, s. 5—7. W podobnym kierunku idą też wypowiedzi A. Bizonia: *Ryzyko gospodarcze i wycena bilansowa, a rezerwy bilansowe i pozabilansowe w socjalistycznym przedsiębiorstwie przemysłowym*. Kraków 1973, s. 257.

[43] Por. np. J. Matuszewicz: *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*. PWE, Warszawa 1978, s. 149; T. Płoszajski: *Rachunkowość przedsiębiorstw budownictwa*. PWE, Warszawa 1980; S. Nisengole: *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przemysłowym*. PWE, Warszawa 1979, s. 183; M. Gmyrtasiewicz, T. Peche, G. Świderska: *Teoretyczne podstawy rachunkowości*. PWN, Warszawa 1977, s. 135.

[44] H. Ronek: *Problem czasu w rachunku kosztów przedsiębiorstw przemysłowych*. Maszynopis, UMCS, Lublin 1977; A. Jaklik: *Czynnik czasu w rachunku nakładów gospodarczych przedsiębiorstw państwowych*. Kraków 1982, s. 183.

[45] W jednym z nowszych podręczników rachunkowości, pt. Zasady rachunkowości, autor — T. Pięta — właśnie to uważa za przyczynę (między innymi) stosowania rozliczeń międzyokresowych kosztów. (T. Pięta: *Zasady rachunkowości*. PWE, Warszawa 1975, s. 173).

tj. takiej, która rzeczywiście ukształtowała się w danym okresie. Nie można zatem stosować żadnych zabiegów służących do sztucznego wyrównywania kosztów między krótkimi okresami, lecz wprost przeciwnie — przedstawiać koszty w takiej wysokości, jaka rzeczywiście spowodowała skutki w tym okresie. Inna rzecz, że właśnie dzięki temu dochodzi do wyrównywania się poziomu kosztów, ale tylko dlatego, że skokowo, nieperiodycznie zmieniają się w poszczególnych okresach nakłady, a przy pomocy rozliczeń międzyokresowych zostają rozłożone na właściwe okresy.

Ostatnie lata przynoszą jednak wzrost zainteresowań problematyką rozliczeń w czasie. Dotyczy to jednak wyłącznie rozliczeń pozycji nakładowych. Pojawiły się opracowania, w których autorzy starają się dokładniej i wszechstronniej naświetlić problem czynnika czasu w rachunku kosztów. Aby to osiągnąć, zasadnicze kierunki badań zmierzają do wyjaśnienia przechodniości nakładów. W związku z tym mówi się o dwojakiego rodzaju nakładach, pierwotnych i wtórnych,[46] które muszą być odpowiednio rozliczone w czasie celem ustalenia kosztów. Nakłady pierwotne obejmują całość czynników produkcji pozostających w badanym okresie do dyspozycji przedsiębiorstw, a wyrażone w jednostkach pieniężnych. Biorąc udział w procesie produkcji podlegają zużyciu względnie wykorzystaniu. Wielkość tego zużycia stanowi nakłady ostateczne i jest podstawą do ustalania kosztów.

Rozliczanie nieperiodycznie występujących nakładów na właściwe okresy sprawozdawcze odbywa się dwustopniowo. Najpierw muszą być rozliczone nakłady pierwotne, celem ustalenia nakładów ostatecznych, a potem nakłady ostateczne, aby obliczyć wysokość kosztów. Rozliczanie nakładów pierwotnych w czasie polega na podziale ich na część, która dotyczy okresu bieżącego i staje się nakładem ostatecznym, oraz na część, która pozostaje do dalszego wykorzystania w przyszłości. Z kolei rozliczanie w czasie nakładów ostatecznych sprowadza się do wydzielenia z nakładów będących zużyciem elementów procesu produkcji tej części, która dotyczy efektów tego okresu, a więc stanowi koszty tego okresu. Pozostała reszta dotyczyć będzie okresów przyszłych, względnie częściowo stanowić może efektywne straty lub nakłady nieproduktywne.

Prace tego typu na pewno znacznie rozszerzają wiedzę z zakresu rozliczeń nakładów w czasie. Należy jednak zdawać sobie sprawę, że jeszcze wiele pozostaje tu do zrobienia zarówno w teorii, jak i w praktyce. Można mieć nadzieję, że pojawią się następne opracowania, które rzucą nowe światło na to niezmiernie interesujące i ważne zagadnienie.

[46] Ronek: *op. cit.*, s. 48 i następne; Jaklik: *op. cit.*, s. 104—126. W ujęciu A. Jaklika występuje podział nakładów na funduszowe i eksploatacyjne, których zakres jest odpowiednio analogiczny do wyżej omawianych.

РЕЗЮМЕ

Проблематика расчета затрат и доходов во времени охватывает ряд вычислительно-учетных действий, направленных на правильное установление финансового результата деятельности хозяйственных единиц.

Основной предпосылкой появления этих процедур является совершенно искусственное разделение непрерывного экономического процесса на учетные временные отрезки, не связанные с процессом производства, а с календарными периодами. Практическая необходимость расчета затрат и доходов во времени связана с капиталистическим способом производства, целью которого является получение прибыли. Именно потребность в правильном установлении прибыли породила механизм временных расчетов.

Одновременно эта проблематика вызвала должный научный интерес, который нашел выражение в многочисленных научных трудах. Затраты и доходы, требующие расчета во времени, чаще всего называются транзитивными (переходными) статьями баланса, но их размер интерпретируется по-разному. Анализ литературы второй половины 19 в. и 30-х годов 20 в. позволяет выделить три основные группы взглядов, интерпретирующих обчем этих статей.

После второй мировой войны проблема временных расчетов как будто не замечается. Только в последние годы увеличился интерес к этим вопросам. Основные направления исследований касаются уточнения сущности временных расчетов, характера и объема статей баланса, требующих временных расчетов, и, наконец, методики этих расчетов.

SUMMARY

The problems involved in the calculating of the outlay and the incomes in time comprise the whole set of computational activities whose aim is to correctly determine the financial effect of the activity of economic units.

The fundamental premine of the occurrence of those operations is a completely artificial division of the permanent process of managing the economy into time intervals, not connected with the process of production but with calendar periods. On the other hand, the practical necessity to calculate the outlay and the incomes in time is a feature characteristic of the capitalist system of production whose purpose is the profit. It is the need to properly establish the profit that brought about the mechanism of the calculating in time.

At the same time, these issues won appropriate recognition among scientists. This resulted in numerous analyses. The outlay and the incomes which call for being calculated in time are most frequently called transitory ones but their range is interpreted in a variety of ways. The analysis of the bibliography of the other half of the 19th century and the 1930s makes it possible to distinguish three basic groups of opinions giving different interpretations to the range of those positions.

As to the post-war period, the problem of calculating in time was not given due attention. Only recent years have brought a growing interest in this matter. The main directions of investigations concern the precise determination of the nature of calculating in time, the character and range of the positions which demand calculating in time and the very method of those calculations.